



SISTEMA DE CUSTOS APLICADO A UMA CONFEITARIA EM BELÉM (PA)

DIAS, Paula Samara Oliveira Araújo Coelho de Souza¹; FERNANDES, Alexandre Augusto Haick²

¹ Área de Ciências Exatas e Tecnologia, Centro Universitário do Estado do Pará, paulasamaradias@gmail.com

² Área de Ciências Exatas e Tecnologia, Centro Universitário do Estado do Pará, alexandrehaick@hotmail.com

Resumo: *As transformações econômicas e demográficas enfrentadas pelo País nos últimos anos, vêm provocando mudanças nos modelos de consumo e na gestão do negócio de panificação e confeitaria. Deste modo, a profissionalização da gestão passou a ser fundamental para sua sobrevivência e sucesso no mercado. Assim, este artigo teve como objetivo implementar um modelo de sistema de custos em uma confeitaria de Belém (PA), através da metodologia de estudo de caso com suporte em pesquisa documental e bibliográfica. Os dados coletados pela pesquisa correspondem aos produtos comercializados pela confeitaria no primeiro trimestre do ano. Subsidiados pela contabilidade de custos, analisou-se as informações obtidas e, durante os três meses subsequentes, realizou-se mudanças estratégicas na empresa, como a readequação do horário de funcionamento, a substituição do serviço próprio de vigilância por alarmes eletrônicos monitorados e terceirização e corte de alguns produtos, que resultaram numa operação mais competitiva e preparada para enfrentar não somente os tempos de crise, mas para crescer de maneira sustentável.*

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Gestão de Custos, Sistemas de Custeio, Panificação e Confeitaria.

COST SYSTEM APPLIED TO A PASTRY SHOP IN BELÉM (PA)

Abstract: *The economic and demographic changes faced by the country in recent years have led to changes in consumption patterns and business management of bakery and confectionery. That way, the professionalization of management has become critical to their survival and success in the market. Thus, this article aims to implement a cost system model in a pastry shop in Belém (PA), through the case study methodology supported by documentary research and literature. The data collected by the survey correspond to the products sold by the confectionery industry in the first quarter of the year. Subsidized by the cost accounting, the obtained information was analyzed and during the three following months were made strategic changes in the company, as the readjustment of working hours, replacement of the security service for electronic alarm and outsourcing and cutting of some products, resulting in a more competitive and prepared operation to face not only the times of crisis, but to grow sustainably.*

Keywords: Cost Accounting, Cost Management, Cost System, Bakery and Confectionery.

1. Introdução

A história da Panificação e Confeitaria brasileira iniciou no século XIX e hoje é um dos maiores segmentos industriais do País. Composto por aproximadamente 63,2 mil empresas, este setor, a despeito da recessão econômica no país, faturou R\$84,7 bilhões em 2015, de acordo com relatório publicado pela Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP), em parceria com o Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria (ITPC) (2016).

Apesar do grande volume de dinheiro movimentado, essa mesma pesquisa apontou que as empresas apresentaram uma redução no fluxo de clientes, que contribuiu diretamente para o menor crescimento, registrado neste segmento, nos últimos dez anos. Além disso, registrou-se um aumento de 6,8% nas despesas operacionais das empresas e uma inflação acumulada de 10,67%, em 2015, medida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2016), que afetou o custo da matéria prima. Logo, além da preocupação com a diversificação de produtos e serviços, empregar ferramentas de gestão que auxiliem o processo decisório passou a ser um diferencial competitivo no ambiente empresarial.

Neste contexto, chega-se à confeitaria Tudo Bolo, objeto de estudo deste artigo, que funciona desde 2008 e localiza-se em Belém (PA). Trata-se de um negócio familiar que nasceu e cresceu, assim como muitos outros empreendimentos, sem qualquer técnica contábil de planejamento e

gestão estratégica. A empresa tem gastos altos e, no atual cenário econômico do País, os administradores têm tido dificuldade para equilibrar os elevados e contínuos aumentos dos custos, com a redução do poder aquisitivo dos consumidores e consequente queda nas vendas. Assim, surge a seguinte indagação: como a implementação de um modelo de sistema de custos na confeitaria Tudo Bolo pode ajudá-la a melhorar sua gestão?

Para responder esta pergunta, o estudo foi desenvolvido com o objetivo de implementar um modelo de sistema de custos na confeitaria Tudo Bolo. Especificamente, classificar e calcular os elementos que compõem os custos da empresa, formar o preço de venda dos produtos por meio do *mark-up* e apurar o resultado da empresa utilizando o modelo de Demonstração de Resultados do custeio por absorção.

2. Referencial teórico

2.1. O mercado de Panificação e Confeitaria

O mercado de Panificação e Confeitaria conserva sua formação estrutural, composta, em sua maioria, por empresas de micro e pequeno porte, respondendo, segundo dados da ABIP/ITPC (2016), por aproximadamente 818 mil empregos diretos, dos quais 58,3% são destinados à produção própria, e outros 1,8 milhões de forma indireta. Contudo, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2009), em convênio com a ABIP, aponta que ao longo do tempo, o pacote de serviços das padarias e confeitarias evoluiu e passou a agregar valores que contribuem para o aumento do faturamento e preço médio por produto, além do aumento no lucro bruto por funcionário da indústria.

Por outro lado, segundo Pereira (2016), presidente da gestão 2015-2019 do SAMPAPÃO – sigla que congrega o Sindicato e Associação das Indústrias de Panificação e Confeitaria de São Paulo e o Instituto de Desenvolvimento da Panificação e da Confeitaria de São Paulo, a panificação está sofrendo com o aumento das despesas operacionais, como a alta da energia elétrica, e vem encontrando dificuldades em manter o binômio preço-qualidade exigido pelo cliente, mesmo em meio às dificuldades impostas pela situação econômica atual. Desta maneira, a implantação de sistemas de custeio tem se tornado um ingrediente fundamental para a receita de sucesso nos negócios.

2.2. Contabilidade de custos

De acordo com Crepaldi (2009, p. 2) a contabilidade de custos é "uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços" que faz parte da contabilidade gerencial, não estando presa a requisitos legais ou fiscais, nem a convenções padronizadas. Segundo Ferreira (2007) e Martins (2008), a contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, quando os insumos antes comprados, passaram a ser fabricados, tornando mais complexo o levantamento do balanço e a apuração do resultado das empresas. Hoje, conforme Bruni e Famá (2009, p. 22), a contabilidade de custos contribui para o alcance de "uma operação racional, eficiente e lucrativa".

2.3. Terminologias em contabilidade de custos

A contabilidade de custos possui vocabulário próprio e termos que frequentemente são empregados com outros significados. Assim, para uniformizar o entendimento desse artigo, seguem alguns conceitos básicos em custos, tal qual Crepaldi (2009, p. 6-7):

Gasto: é o sacrifício financeiro que a entidade arca para obter um produto ou serviço qualquer. [...] Pode representar tanto um custo como uma despesa.

Desembolso: é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. [...] É a saída financeira da empresa, entrega de ativos.

Investimentos: são todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos. [...] Todo custo é um investimento, mas nem todo o investimento é um custo.

Custos: são os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Despesas: são gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, que provocam redução do patrimônio.

Perda: são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. [...] decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.

2.4. Classificação de custos

Para Martins (2008, p. 48-49), os custos são ditos diretos quando "podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando haver uma medida de consumo" e indiretos quando "não oferecem condição de uma medida objetiva", ou seja, sua alocação no produto é feita de forma estimada. Por outro lado, Pinto et al. (2008), explicam que os custos diretos e indiretos também podem ser chamados de custos variáveis e fixos, considerando-se a relação entre o valor do custo e o nível de atividades, ou número de unidades produzidas e vendidas.

Como exemplos de custos diretos têm-se os materiais diretos (MD), que segundo Crepaldi (2009, p. 10-11) são aqueles "que se identificam diretamente aos produtos", e a mão de obra direta (MOD), que "representa custos relacionados com pessoal" desde que sendo possível medi-la em termos de quantidade". Quanto aos custos indiretos de fabricação (CIF), destaca-se a mão de obra indireta (MOI), ligada a atividades como limpeza da fábrica ou supervisão da produção. Considera-se, ainda, como MOI, a eventual diferença entre a MOD efetivamente utilizada no processo produtivo e a MOD ociosa (BRUNI e FAMÁ, 2009).

Outros exemplos de CIF são energia elétrica, aluguel da fábrica, água e a depreciação, que segundo Pinto et al. (2008, p. 23) é a "perda do valor de bens tangíveis, sujeitos a desgaste (terreno não se deprecia), pelo uso ou obsolescência", calculada com base nas taxas anuais de depreciação, determinadas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

2.5. Classificação de despesas

Similarmente aos custos, as despesas também são classificadas quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos, em despesas diretas e indiretas ou, quanto às variações nos volumes de produção e de vendas, em despesas fixas e variáveis, conforme mostram Perez Júnior et al. (2005, p. 22-28):

Despesas diretas: são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços.

Despesas indiretas: são os gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas.

Despesas fixas: são as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independente do volume de vendas ou de prestação de serviços.

Despesas variáveis: são as que se alteram proporcionalmente às variações no volume de receitas. [...] Podem ser identificadas com as receitas geradas e ser facilmente quantificadas.

2.6. Métodos de custeio

Consoante Martins (2008, p. 198), "custeio significa forma de apropriação de custos e, segundo Santos et al. (2006), existem três tipos de sistemas de custeio, por absorção, variável e por atividade (ABC), não excludentes entre si. Porém, este artigo limita-se à revisão apenas dos sistemas de custeio por absorção e variável, uma vez que o método ABC é complexo e sua implantação mais onerosa, portanto, muito pouco utilizado.

Custeio por absorção

De acordo com Santos et al. (2006, p. 98) "este sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos" (tanto variáveis, quanto fixos). Já para Pinto et al. (2008, p. 40), o método "representa uma exigência da legislação societária e consiste em alocar aos produtos ou serviços todos os custos incorridos, sejam eles diretos ou indiretos". Algumas das fórmulas de apropriação dos gastos aos produtos estão descritas no Quadro 1.

Quadro 1 – Fórmulas de custos fabris e gastos totais

Tipo	Elemento	Equação
Custos Fabris	Custo Total (CT)	$[(MD + MOD) \times Qde \text{ produzida}] + CIF$
	Custo Total Unitário (CTU)	$CT / Qde \text{ produzida}$
	Custo da Mercadoria Vendida (CMV)	$CTU \times Qde \text{ vendida}$
Gastos Totais	Custo Integral (CI)	$MD + MOD + CIF + Desp. \text{ Diversas}$
	Custo Integral Unitário (CIU)	$CI / Qde \text{ produzida}$

Fonte: adaptado de Bruni e Famá (2009)

A demonstração de resultado do exercício (DRE) pelo custeio por absorção, segue o modelo apresentado no Quadro 2. De acordo com o SEBRAE (2013, p. 17), na DRE "o resultado é representado pelo lucro ou prejuízo apurado, e o exercício corresponde ao período em que se faz a apuração [...] das receitas, dos custos e das despesas" incorridas.

Quadro 2 - DRE - absorção

DRE por absorção
Receita (preço de venda x qde vendida)
(-) CMV
= Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais (fixas e variáveis)
= Lucro Líquido

Fonte: adaptado de Bruni e Famá (2009)

Custeio variável

Segundo Ferreira (2007, p. 166), no custeio variável, "somente os custos e despesas variáveis devem ser debitados ao custo dos produtos". Semelhantemente, Bruni e Famá (2009, p. 161) explicam que neste método, "apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados". Porém, Pinto et al. (2008) ressaltam que o custeio variável não é aceito pelos Princípios Contábeis e nem pelo Fisco brasileiro, estando restrito à contabilidade interna

das empresas. O Quadro 3 modela a DRE do custeio variável.

Quadro 3 - DRE - variável

DRE variável
Receita (preço de venda x qde vendida)
(-) Custos e Despesas Variáveis (CDV)
= Margem de Contribuição
(-) Custos e Despesas Fixas (CDF)
= Lucro Líquido

Fonte: adaptado de Bruni e Famá (2009)

2.7. Formação de preço baseada em gastos

De acordo com Pinto et al. (2008), deve-se adaptar o modelo de formação de preços baseada em gastos conforme o tipo de atividade executado pela empresa. Nas atividades industriais, onde ocorre a transformação de matéria prima em produtos, calcula-se o CIU de cada produto e, em cima do valor encontrado, ocorre a sobremarcação, denominada *mark-up*. A fórmula para formação de preços na indústria, com base no *mark-up* divisor (denominador da fórmula), consta no Quadro 4.

Quadro 4 - Fórmula para formação de preços com mark-up divisor

$$\text{Preço do produto} = \text{CTU} / [1 - (\text{Gastos Variáveis}\% + \text{Lucro}\%)]$$

Fonte: adaptado de Pinto et al. (2008)

3. Metodologia da pesquisa

Conforme os critérios de Vergara (2000) e Severino (2010), quanto aos fins, a pesquisa foi descritiva, pois descreveu os elementos de custo da empresa, expondo o processo de custeio por absorção para a mesma. Quanto aos meios, foi um estudo de caso, com suporte em pesquisa documental e bibliográfica. Consoante os autores, estudo de caso porque limitou-se a apenas uma empresa de um segmento econômico específico. Documental, porque utilizou-se de dados e documentos restritos ao negócio. E, bibliográfica, pois foi realizada “a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos como livros, artigos, teses, etc. [...]” (SEVERINO, 2010, p. 122).

O estudo correspondeu ao intervalo de tempo de janeiro a março de 2016 e implementou o sistema de custeio por absorção na empresa. Neste período a confeitaria comercializou 258

artigos diferentes, sobre os quais coletou-se e sistematizou-se todos os elementos de custos. Contudo, para exemplificação, selecionou-se uma amostra de 9 itens, de uma população de 46 produtos classificados como classe A, ou seja, como de maior contribuição no faturamento bruto, segundo a Curva ABC da empresa, a fim de se demonstrar a aplicação do método de custeio por absorção. Na Tabela 1 apresenta-se a Curva ABC sintética da confeitaria.

Tabela 1 – Curva ABC de vendas (sintética)

Curva ABC de vendas - Janeiro a Março de 2016 (sintética)					
Critério utilizado: % contribuição no faturamento bruto					
Classe	Faixa	Qde de itens	Qde acumulada	% Total	% Acumulado
A	Acima de R\$1.400,00	46	46	65,85	65,85
B	R\$880,00 - R\$1399,00	30	76	13,87	79,72
C	Até R\$879,00	182	258	20,28	100

Fonte: Dos autores (2016)

4. Análise dos resultados

4.1. Classificação dos custos

A partir dos dados coletados, classificou-se os lançamentos do livro-caixa da empresa em custos e despesas, variáveis e/ou fixas, consoante o Quadro 5. Após isso, sumarizou-se os valores do livro-caixa segundo esta classificação. Já nesta etapa, foi possível perceber que boa parte dos gastos com mão de obra não estava relacionada a qualquer atividade geradora de receita. Não foram identificadas despesas variáveis na operação da empresa.

Quadro 5 – Classificação dos lançamentos

Custos Variáveis	Custos Fixos	Despesas Fixas
Matéria prima	MOI	Telefone
Embalagem	Água pra produção	Desinsetização
MOD	Aluguel produção	Sistema
	Energia elétrica produção	Contabilidade
	Mat. limpeza produção	Água do setor de vendas
	Gás	Energia elétrica setor de vendas
	Depreciação mat. da produção	Mat. limpeza setor de vendas
		Pessoal de vendas
		Pró-labore
		Depreciação mat. de vendas

Fonte: Dos autores (2016)

4.2. Material direto

Para encontrar o custo do MD, primeiramente calculou-se o consumo unitário de matéria prima (MP) por produto e o seu respectivo custo. De maneira equivalente, mediu-se o gasto com embalagem. Em seguida, os custos de MP e embalagem foram multiplicados pela quantidade de itens vendidos no período analisado. Somando-se o custo da MP e da embalagem, chegou-se ao custo total do MD, exemplificado na Tabela 2.

Tabela 2 – Custo total do MD

Produto	Mat. prima total	Embalagem total	MD total
Band. Q. Maracujá	R\$ 2.095,97	R\$ 1.034,10	R\$ 3.130,07
Bolo Méd Casadinho	R\$ 1.017,17	R\$ 305,91	R\$ 1.323,08
Cupcake Brigadeiro	R\$ 932,94	R\$ 545,16	R\$ 1.478,10
Cupcake B.Branco	R\$ 974,71	R\$ 571,20	R\$ 1.545,91
Nega Maluca Méd	R\$ 1.141,86	R\$ 203,40	R\$ 1.345,26
Bolo Peq Brigadeiro	R\$ 655,71	R\$ 289,87	R\$ 945,58
Bolo Méd Brigadeiro	R\$ 827,23	R\$ 247,20	R\$ 1.074,43
Bolo PP Casadinho	R\$ 546,06	R\$ 244,72	R\$ 790,78
Naked Cake Méd	R\$ 788,44	R\$ 231,75	R\$ 1.020,19
Total MD:			R\$ 12.653,40

Fonte: Dos autores (2016)

Após o cômputo do MD, analisou-se os gastos com MP e embalagem no período e identificou-se que a empresa apresentava muitas perdas em seus processos. Essas perdas aconteciam principalmente por desperdício de matéria prima, deficiência no planejamento e controle da produção e por superestimação na previsão de demanda, resultando em avarias excessivas não só de MP e embalagem, mas também de produto acabado. Outro aspecto que ficou claro, a partir da apropriação do custo de embalagem ao produto, foi que alguns artigos representavam prejuízo a empresa em razão do alto custo de sua embalagem, por se tratarem de itens de baixo valor no mercado.

Durante os três meses seguintes à implementação do sistema de custeio, a partir desta percepção que o trabalho promoveu, os sócios da empresa realizaram ajustes e melhorias na gestão que colaboraram para redução de 5% nos gastos com MP e 3% nos gastos com embalagem, constituindo-se num dos maiores ganhos obtidos a partir deste trabalho.

4.3. Mão de obra direta

Dos dezoito funcionários que a empresa possuía, somente cinco atuavam diretamente na produção. O total de horas/MOD destes cinco funcionários, segundo os gestores, é de 2145h.

Assim, levantou-se os custos relacionados à MOD, como vale transporte, plano de saúde, vale alimentação, salários, taxas sindicais, impostos, férias e 13º salário, e dividiu-se a somatória dos custos pelo total de horas/MOD disponível, chegando-se ao valor de R\$12,10 por Homem/hora (H/h). Na Tabela 3 ilustra-se o consumo unitário e total de horas/MOD por produto, de janeiro a março, a partir dos quais se apurou o custo unitário e total da MOD.

Tabela 3 - Cálculo do custo MOD

Produto	Qde	hMOD unit.	hMOD total	(R\$) H/h unit.	(R\$) H/h total
Band. Q. Maracujá	383	0,15	57,45	R\$ 1,82	R\$ 695,15
Bolo Méd Casadinho	99	0,33	32,18	R\$ 3,93	R\$ 389,32
Cupcake Brigadeiro	1298	0,03	32,45	R\$ 0,30	R\$ 392,65
Cupcake B.Branco	1360	0,03	40,80	R\$ 0,36	R\$ 493,68
Nega Maluca Méd	60	0,42	25,38	R\$ 5,12	R\$ 307,10
Bolo Peq Brigadeiro	101	0,26	25,86	R\$ 3,10	R\$ 312,86
Bolo Méd Brigadeiro	80	0,33	26,40	R\$ 3,99	R\$ 319,44
Bolo PP Casadinho	152	0,13	19,35	R\$ 1,54	R\$ 234,13
Naked Cake Méd	75	0,33	24,75	R\$ 3,99	R\$ 299,48
Total MOD:				R\$	3.443,81

Fonte: Dos autores (2016)

Uma decisão importante, tomada com fundamento no custeio da MOD, foi a da exclusão de alguns produtos do portfólio da empresa e terceirização de outros. Os itens que foram cortados tinham baixo giro e vinham sendo comercializados apenas como meio de diversificação do *mix*, por outro lado, o custo com mão de obra, despendido para fabricação dos mesmos, demonstrou-se muito elevado, justificando sua retirada do cardápio. Quanto as mercadorias terceirizadas, trata-se de produtos secundários, com um bom giro, mas que apresentaram baixo retorno financeiro, também por empregar muito tempo de MOD, assim, percebeu-se ser mais vantajoso terceirizá-los, o que permitiu, inclusive, a prática de preços mais competitivos, em alguns casos.

4.4. Depreciação

Com relação à depreciação, a somatória dos valores de aquisição do total de mobiliário, máquinas e utensílios existentes no setor de produção foi de R\$184.500,00. Nos demais setores os valores encontrados para mobiliário, máquinas e aparelhos totalizaram R\$99.800 e mais R\$20.000,00 em equipamentos de informática. Tomando como base as taxas anuais de depreciação oficiais da RFB, encontrou-se os valores da depreciação de bens, conforme a Tabela 4. Vale dizer que prever os gastos referentes a depreciação, nos custos dos produtos, permitirá, à empresa, fazer uma provisão de recursos para substituição dos mesmos ao término

de suas vidas úteis.

Tabela 4 – Cálculo da depreciação dos bens tangíveis

Tipo de bem	Aquisição	Taxa anual (%)	Depreciação anual (R\$)	Depreciação (trimestre)
Mobília, máq. e utensílios	R\$ 184.500,00	10	R\$ 18.450,00	R\$ 4.612,50
Mobília, máq. e aparelhos	R\$ 99.800,00	10	R\$ 9.980,00	R\$ 2.495,00
Equip. de informática	R\$ 20.000,00	20	R\$ 4.000,00	R\$ 1.000,00

Fonte: Dos autores (2016)

4.5. Custo total unitário e custo integral unitário

Utilizando-se do critério de rateio do MD (R\$12.653,40), apropriou-se uma fração proporcional do CIF (R\$10.854,22) equivalente aos produtos utilizados como exemplo neste artigo, a fim de se determinar o CTU de cada um deles, consoante a Tabela 5.

Tabela 5 - CTU dos produtos

Produto	MOD	MD	MD%	CIF	Custo Total	Qde	CTU
Band. Q. Maracujá	R\$ 695,15	R\$ 3.130,07	24,74%	R\$ 2.685,01	R\$ 6.510,23	383	R\$ 17,00
Bolo Méd Casadinho	R\$ 389,32	R\$ 1.323,08	10,46%	R\$ 1.134,95	R\$ 2.847,35	99	R\$ 28,76
Cupcake Brigadeiro	R\$ 392,65	R\$ 1.478,10	11,68%	R\$ 1.267,93	R\$ 3.138,68	1298	R\$ 2,42
Cupcake B.Branco	R\$ 493,68	R\$ 1.545,91	12,22%	R\$ 1.326,10	R\$ 3.365,69	1360	R\$ 2,47
Nega Maluca Méd	R\$ 307,10	R\$ 1.345,26	10,63%	R\$ 1.153,98	R\$ 2.806,34	60	R\$ 46,77
Bolo Peq Brigadeiro	R\$ 312,86	R\$ 945,58	7,47%	R\$ 811,13	R\$ 2.069,57	101	R\$ 20,49
Bolo Méd Brigadeiro	R\$ 319,44	R\$ 1.074,43	8,49%	R\$ 921,66	R\$ 2.315,53	80	R\$ 28,94
Bolo PP Casadinho	R\$ 234,13	R\$ 790,78	6,25%	R\$ 678,34	R\$ 1.703,25	152	R\$ 11,21
Naked Cake Méd	R\$ 299,48	R\$ 1.020,19	8,06%	R\$ 875,13	R\$ 2.194,80	75	R\$ 29,26
Total:	R\$ 3.443,81	R\$ 12.653,40	100,00%	R\$ 10.854,22	R\$ 26.951,43		

Fonte: Dos autores (2016)

Nesta fase, ratificou-se o que já se tinha noção empírica, ou seja, que o aumento dos custos operacionais, em especial da energia elétrica estava impactando negativamente o resultado da empresa. Em vista disso, foram adotadas medidas que resultaram em uma redução de 48% na energia elétrica. Algumas das medidas foram a instalação de sensores de presença nos ambientes de pouca circulação, redução do número de refletores em funcionamento na área externa e desligamento dos mesmos ao fim do dia, além de encolhimento no horário de funcionamento da loja e na escala de serviço da produção, que representou quatro horas a menos na operação de exaustores, ar condicionados, lâmpadas, etc., compensando a diminuição na receita, ocasionada pelo novo horário de atendimento ao público.

De posse do CTU, apropriou-se a fração referente às despesas fixas (R\$21.606,07), seguindo novamente o critério de rateio do MD e, assim, chegou-se ao custo integral unitário (CIU) dos produtos, conforme modelo na Tabela 6.

Tabela 6 – Cálculo do custo integral unitário

Produto	Custo Total	MD%	Despesas Fixas	Custo Integral	Qde	CIU
Band. Q. Maracujá	R\$ 6.510,23	24,74%	R\$ 5.345,34	R\$ 11.855,57	383	R\$ 30,95
Bolo Méd Casadinho	R\$ 2.847,35	10,46%	R\$ 2.259,99	R\$ 5.107,35	99	R\$ 51,59
Cupcake Brigadeiro	R\$ 3.138,68	11,68%	R\$ 2.523,59	R\$ 5.662,27	1298	R\$ 4,36
Cupcake B.Branco	R\$ 3.365,69	12,22%	R\$ 2.640,26	R\$ 6.005,95	1360	R\$ 4,42
Nega Maluca Méd	R\$ 2.806,34	10,63%	R\$ 2.296,73	R\$ 5.103,06	60	R\$ 85,05
Bolo Peq Brigadeiro	R\$ 2.069,57	7,47%	R\$ 1.613,97	R\$ 3.683,54	101	R\$ 36,47
Bolo Méd Brigadeiro	R\$ 2.315,53	8,49%	R\$ 1.834,36	R\$ 4.149,88	80	R\$ 51,87
Bolo PP Casadinho	R\$ 1.703,25	6,25%	R\$ 1.350,38	R\$ 3.053,63	152	R\$ 20,09
Naked Cake Méd	R\$ 2.194,80	8,06%	R\$ 1.741,45	R\$ 3.936,25	75	R\$ 52,48
Total:	R\$ 26.951,43	100,00%	R\$ 21.606,07	R\$ 48.557,50		

Fonte: Dos autores (2016)

Durante a apropriação das despesas fixas, ficou evidenciado o gargalo que estas simbolizavam na operação da empresa e, assim, determinou-se a substituição do serviço próprio de vigilância por alarmes eletrônicos monitorados. Ademais, a diminuição do horário de funcionamento possibilitou um corte no pessoal do setor de vendas. No total, a empresa enxugou o quadro de funcionários de dezoito para oito pessoas, das quais apenas três não estão ligadas a produção.

4.6. *Mark-up* e formação de preço

De posse do CIU, considerou-se os gastos variáveis e o lucro almejado a serem embutidos no preço final do produto para se determinar o *mark-up* divisor, apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Determinação do Mark-up divisor

Descrição	Fração percentual
Impostos	0,0850
Perdas normais	0,0053
Taxas de cartão	0,0170
Lucro Almejado	0,1500
Total:	0,2573
Mark-up divisor	0,7427

Fonte: Dos autores (2016)

Dividindo-se o CIU pelo *mark-up*, chegou-se ao preço de venda (PV) ideal dos produtos. E multiplicando-se o PV das mercadorias pela quantidade vendida, estimou-se qual teria sido a receita do período, exposta, parcialmente, na Tabela 8.

Tabela 8 – Formação do PV

Produto	CIU	Mark-up divisor	PV	Quantidade			Qde total	Receita
				Jan	Fev	Mar		
Band. Q. Maracujá	R\$ 30,95	0,74	R\$ 41,67	149	120	114	383	R\$ 15.971,10
Bolo Méd Casadinho	R\$ 51,59	0,74	R\$ 69,46	35	27	37	99	R\$ 6.876,42
Cupcake Brigadeiro	R\$ 4,36	0,74	R\$ 5,87	403	363	532	1298	R\$ 7.620,02
Cupcake B.Branco	R\$ 4,42	0,74	R\$ 5,95	253	301	806	1360	R\$ 8.080,00
Nega Maluca Méd	R\$ 85,05	0,74	R\$ 114,51	20	18	22	60	R\$ 6.871,06
Bolo Peq Brigadeiro	R\$ 36,47	0,74	R\$ 49,10	24	39	38	101	R\$ 4.959,69
Bolo Méd Brigadeiro	R\$ 51,87	0,74	R\$ 69,84	31	25	24	80	R\$ 5.587,76
Bolo PP Casadinho	R\$ 20,09	0,74	R\$ 27,05	49	53	50	152	R\$ 4.111,15
Naked Cake Méd	R\$ 52,48	0,74	R\$ 70,66	30	22	23	75	R\$ 5.302,50
Total:								R\$ 65.379,72

Fonte: Dos autores (2016)

Os benefícios advindos da correta precificação dos produtos foram além da aplicação da margem de lucro desejada pelos empresários. A identificação e mensuração dos gastos da empresa geraram uma planilha dinâmica, pela qual agora é possível revisar os preços dos produtos de maneira sistemática. Anteriormente, os preços eram obtidos por meio da simples soma de um determinado percentual ao custo da matéria prima, o que nem sempre dava certo, tendo-se que recorrer à pesquisa dos preços praticados pela concorrência. Além disso, pela empresa não possuir uma ferramenta de acompanhamento e revisão de preços, na maioria dos casos o reajuste se dava em ciclos irregulares, ocasionando prejuízos advindos da defasagem de preços em determinadas épocas.

4.7. DRE de janeiro a março de 2016

Na última etapa da pesquisa, simulou-se como teria sido a DRE do trimestre analisado (Tabela 9), utilizando-se os lançamentos da empresa previamente classificados e sumarizados e os PV ideais, calculados durante a pesquisa. Vê-se, assim, que devidamente apropriados, os gastos de uma empresa resultam em valores que possibilitam à mesma, cumprir com seus compromissos financeiros e ainda gerar o lucro almejado.

Tabela 9 – DRE de Jan-Mar/2016

DRE janeiro a março de 2016 - com base no PV calculado		
Receita Bruta	R\$ 65.379,72	100,00%
(-) Impostos, perdas e taxas de cartão	R\$ 7.015,24	10,73%
= Receita Líquida	R\$ 58.364,48	89,27%
(-) CMV	R\$ 26.951,43	41,22%
= Lucro Bruto	R\$ 31.413,05	48,05%
(-) Despesas Operacionais	R\$ 21.606,07	33,05%
= Lucro Líquido	R\$ 9.806,98	15,00%

Fonte: Dos autores (2016)

5. Considerações finais

Mediante a implementação do sistema de custos por absorção na confeitaria, enxergou-se com clareza que gerir custos e precificar produtos sem técnicas e ferramentas adequadas é um risco capaz de provocar prejuízos irreversíveis ao negócio, por outro lado, percebeu-se como a contabilidade de custos pode alicerçar as decisões estratégicas da empresa, de curto e de longo prazo. Por efeito do levantamento dos elementos de custos da operação, identificou-se os principais gargalos que afetavam os resultados do negócio e realizou-se mudanças decisivas para tornar a empresa mais eficiente e lucrativa, mesmo em tempos de crise.

Como consequência das mudanças promovidas, a empresa enxugou significativamente seus gastos. A exemplo disso, cita-se a redução de mais de 50% na folha de pagamento e de outros 48% na conta de energia elétrica. Além disso, os gestores passaram a dar mais atenção ao processo produtivo e à reposição das gôndolas, o que proporcionou uma economia de 8% sobre o faturamento bruto, em material direto. Deste modo, a empresa voltou a operar no azul e gerar lucro.

Compreendida a importância da contabilidade de custos para sobrevivência e crescimento sustentável das empresas, ressalta-se que a gestão estratégica não deve se limitar a olhar somente para dentro do negócio, devendo contemplar, também, aquilo que acontece do lado de fora, pois, se de um lado é possível racionalizar os gastos, do outro, é possível aumentar as receitas. Assim, fica a sugestão de pesquisa de indicadores de desempenho comercial, bem como a investigação dos limites de mercado, para que se possa estabelecer metas de crescimento para a confeitaria, por meio do aumento do número de itens vendidos por atendimento e/ou do valor consumido por cliente.

Agradecimentos

À Deus, por meio de quem tudo é possível. Ao meu marido, Marcelo Dias, pelo amor e companheirismo. Ao meu orientador, professor Alexandre Haick, pela disponibilidade e suporte. Ao professor Claudio Serra, pela confiança e apoio em todos os momentos. E a todos que torcem e se alegram pelo meu sucesso.

Referências Bibliográficas

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE PANIFICAÇÃO. *Relatório anual 2015*. São Paulo, 2016. Disponível em:

<www.abip.org.br/site/sobre-o-setor-2015/>. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. *Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 569p. il. (Série finanças na prática).

CREPALDI, S. A. *Curso básico de contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 329p. il.

FERREIRA, J. A. S. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007. 378p. il.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Relatório anual 2015*. São Paulo, 2016. Disponível em:

<www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/ipca-inpc_201607_3.shtm> Acesso em: 16 ago. 2016.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370p. il.

PEREIRA, A. J. *Antero José Pereira: entrevista*. [2016]. São Paulo, TV SAMPAPÃO, 2016. Entrevista concedida durante a FIPAN 2016. Disponível em:

<www.sindipan.org.br/site/?page=tv-sampapao&link=FIPAN-2016---ENTREVISTA-SR-ANTERO>. Acesso em: 16 ago. 2016.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 364p. il.

PINTO, A. A. G.; LIMEIRA, A. L. F.; SILVA, C. A. S.; COELHO, F. S. *Gestão de custos*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008. 140p. (Série gestão financeira, controladoria e auditoria).

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. *Fundamentos de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2006. 277p. il. (Coleção resumos de contabilidade; v. 22).

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS; ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA. *Estudo de Tendências: Perspectivas para a Panificação e Confeitaria*. São Paulo, 2009.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. *Receita de Sucesso: Como manter meu negócio no caminho certo*. São Paulo, 2013. Disponível em:

<http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/guias_cartilhas/receita_de_sucesso_negocio.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2016.

SEVERINO, A. J. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2010. 304p.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 92p.